

**Grzegorz Lew**

Politechnika Rzeszowska

e-mail: lewgrzes@prz.edu.pl

---

## **INTEGRACJA BUDŻETOWANIA KOSZTÓW KLIENTA Z RACHUNKIEM KOSZTÓW DZIAŁAŃ W PRZEDSIĘBIORSTWACH HANDLOWYCH**

---

## **INTEGRATION OF CUSTOMER COSTS BUDGETING INTO OPERATING COSTS IN COMMERCIAL COMPANIES**

---

DOI: 10.15611/pn.2018.514.20

JEL Classification: M40, M41, O16

**Streszczenie:** Wszelkie działania prowadzone przez przedsiębiorstwo handlowe mają za zadanie pozyskiwanie nowych i utrzymywanie obecnych klientów. Utrzymywanie relacji z klientami ma sens tylko wtedy, gdy relacje te są rentowne. W związku z tym w przedsiębiorstwach tych należy prowadzić rachunek kosztów klienta, którego głównym celem jest optymalizacja rentowności relacji z klientami. Każde przedsiębiorstwo handlowe może wdrożyć i prowadzić taki rachunek kosztów. Jednak stopień złożoności rachunku kosztów klienta będzie determinował możliwość stosowania danego modelu rachunku kosztów klienta w konkretnym przedsiębiorstwie. W artykule przedstawiono model integracji budżetowania kosztów klienta z rachunkiem kosztów działań. Celem artykułu jest ocena możliwości integracji budżetowania kosztów klienta z rachunkiem kosztów działań w przedsiębiorstwach handlowych. W opracowaniu wykorzystano analizę literatury, dedukcję oraz modelowanie, które w naukach społecznych jest odpowiednikiem doświadczenia.

**Słowa kluczowe:** budżetowanie, rachunek kosztów, koszty, klient.

**Summary:** All activities carried out by the trading company are designed to attract new customers and maintain existing ones. Maintaining customer relations only makes sense if these relationships are profitable. Therefore, these companies need to maintain customer cost accounting which main objective is to optimize the profitability of the customer relationship. Any trader may implement and maintain such a costing account. However, the degree of complexity of the client's cost accounting will determine the possibility of applying a particular customer cost accounting model to a specific company. One of the solutions is to integrate the current solutions with the customer cost accounting. The article presents a model of integration of client cost budgeting with activity costs. The aim of this article is to analyze and indicate the possibility of integrating the customer cost budgeting with the operating costs accounting of the commercial companies. The paper uses critical literature analysis, deduction and modelling, which in social sciences is the equivalent of experience.

**Keywords:** budgeting, cost accounting, costs, customer.

## 1. Wstęp

Procesy globalizacyjne, wzrastająca konkurencja oraz coraz większa świadomość rynkowa klientów sprawiają, że zarządzający przedsiębiorstwami handlowymi dostrzegają potrzebę rozszerzenia zakresu pomiaru ekonomicznego z podmiotu gospodarczego na szeroko pojęte relacje z otoczeniem, a w szczególności z głównym „dostawcą” przychodów, jakim jest klient. Pomiar prowadzony w odniesieniu do relacji z klientami, w ramach obecnych systemów rachunkowości czy informatycznych klasy CRM (*Customer Relationship Management*), często jest niewystarczający.

W przedsiębiorstwach handlowych (i nie tylko) w coraz większym stopniu powinno się doceniać rolę klienta w realizacji celów strategicznych i operacyjnych przedsiębiorstw, a zwłaszcza w kreowaniu wartości dla właścicieli. Jednak wśród pracowników przedsiębiorstw handlowych wszystkich szczebli zarządzania nadal niedostateczna jest wiedza, jak dokonywać pomiaru znaczenia klienta dla przedsiębiorstwa. W ramach rachunkowości, zarówno tej finansowej, jak i zarządczej, pomiar znaczenia klientów dla przedsiębiorstw handlowych powinien odbywać się przez pryzmat rentowności klienta.

Rentowna musi być całość relacji z danym klientem. W celu oceny rentowności klienta nie wystarczy pomiar pojedynczej transakcji z nim, ale rentowność całego cyklu życia klienta w przedsiębiorstwie handlowym. Także pojęcie „koszt klienta” musi w przedsiębiorstwach handlowych ewoluować. Koszt klienta to nie tylko koszty bezpośrednio związane z obsługą transakcji z tym klientem oraz wartość sprzedanych mu towarów w cenie zakupu. Kosztem klienta(ów) są wszystkie koszty, jakie ponosi przedsiębiorstwo handlowe. Jeżeli klienci są faktycznie głównym i praktycznie jedynym źródłem przychodów z działalności operacyjnej przedsiębiorstw handlowych (a są!), to wszystkie koszty ponoszone przez to przedsiębiorstwo handlowe na osiągnięcie tych przychodów są kosztami, które można uznać za koszty relacji z klientami.

W rachunkowości finansowej i zarządczej rachunek kosztów jest podstawowym narzędziem wspomagającym zarządzających w optymalizacji kosztów [Szczypa 2008, 2015]. A zatem prawidłowo wdrożony i odpowiednio prowadzony rachunek kosztów klienta jest w stanie wspomagać zarządzających przedsiębiorstwami handlowymi w optymalizacji rentowności relacji z klientami. W praktyce istnieje wiele innych metod optymalizacji kosztów tych relacji [zob. np. Bochenek 2015, 2016; Chłodnicka, Zimon 2013; Chłodnicka 2017; Lew A. 2012, 2016; Maruszewska 2017, Zimon 2016], jednak kluczową rolę odgrywać będą rachunki kosztów klienta.

Rachunek kosztów klienta jest definiowany jako proces identyfikacji, klasyfikacji, pomiaru, wyceny, gromadzenia, rozliczania (kalkulowania), analizowania oraz prezentacji kosztów wynikających z nawiązywania, utrzymywania i prowadzenia relacji z klientami oraz wykorzystania zasobów na potrzeby obsługi tych relacji w sposób umożliwiający ustalenie skumulowanych kosztów klienta lub segmentu

klientów [szerzej: Lew 2015, 2016]. Rachunek kosztów klienta powinien obejmować całość działań przedsiębiorstwa, tak aby w kompleksowy sposób wspierać zarządzających w podejmowaniu decyzji.

Celem artykułu jest ocena możliwości integracji budżetowania kosztów klienta z rachunkiem kosztów działań w przedsiębiorstwach handlowych. W opracowaniu wykorzystano analizę literatury, dedukcję oraz modelowanie, które w naukach społecznych jest odpowiednikiem doświadczenia.

## 2. Budżetowanie kosztów klienta

Zarządzać to również planować. Mimo często zgłaszanych zastrzeżeń czy wręcz całkowitej krytyki budżetowania w dalszym ciągu stanowi ono istotny element systemów zarządzania przedsiębiorstw, a nawet „budżet stanowi metodę zarządzania przedsiębiorstwem” [Komorowski 1997; Nowak 2002]. Budżetowanie to metoda integrowania całokształtu działalności przedsiębiorstwa [Dylewski i in. 2007]. Poprzez budżetowanie następuje przełożenie celów strategicznych na działania operacyjne wraz z przypisanymi im zasobami, które mają służyć realizacji tych działań. Można wymienić następujące cele budżetowania:

- wsparcie planowania strategicznych i operacyjnych działań i zamierzeń działalności przedsiębiorstw;
- koordynacja działań i wykorzystania zasobów we wszystkich jednostkach wewnętrznych przedsiębiorstwa (ośrodkach odpowiedzialności);
- komunikowanie planów i wymagań pracownikom;
- ocena i motywowanie pracowników i zarządzających do osiągnięcia celów dotyczących całego przedsiębiorstwa;
- kontrola, która jest powiązana z systemem motywacyjnym – sterowanie działalnością przedsiębiorstwa.

Jeżeli budżetowanie w danym przedsiębiorstwie jest wdrożone i prowadzone w sposób, który zapewnia realizację tych celów, to można stwierdzić, że budżetowanie jest skuteczną metodą zarządzania, przydatną zwłaszcza w tych przedsiębiorstwach, w których nastąpiła decentralizacja systemu zarządzania [Kotapski 2014]. Zdecentralizowane struktury przedsiębiorstw handlowych sprzyjają nawiązywaniu i prowadzeniu relacji z klientami, w których premiowana jest kreatywność (budżetowanie wcale nie musi ograniczać kreatywności, a jest to podnoszone jako jedna z wad systemu budżetowania) pracowników odpowiedzialnych za te działania. Rezultatem budżetowania jest budżet, który jest predyktywnym modelem działalności przedsiębiorstwa, wyrażonym w sposób kwantytatywny dla ustalonego okresu [Proctor 2009]. Budżet wyrażony jest w kategoriach wartościowych i/lub ilościowych [Wnuk-Pel 2006]. Często uzupełnieniem celów ilościowo-wartościowych są cele jakościowe, które szczególnego charakteru nabierają w ocenie relacji z klientami.

Kompleksowy system budżetowania powinien uwzględniać dwa podstawowe aspekty [Walińska, Urbanek 2000]. Pierwszy dotyczy zakresu budżetowania, który powinien przede wszystkim koncentrować się na działalności operacyjnej przedsiębiorstwa handlowego. Drugi aspekt dotyczy przedmiotu budżetowania, który determinuje sposób i narzędzia pomiaru. Przedmiotem budżetowania mogą być różne kategorie ekonomiczne.

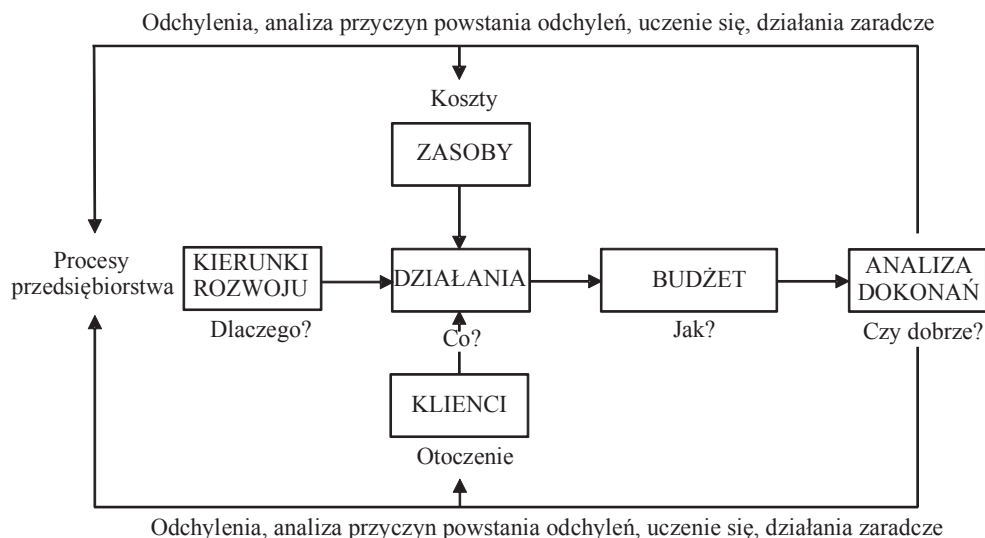
Zarządzający danym przedsiębiorstwem handlowym, jeżeli zdają sobie, w odpowiedni sposób, sprawę ze znaczenia klientów dla dokonań przedsiębiorstwa, głównym przedmiotem budżetowania uczynią relacje z klientami. Budżetowanie relacji z klientami stanowi proces kreowania serii budżetów cząstkowych, zdeteminowanych ośrodkami odpowiedzialności [szerzej: Lew 2004], uwzględniających wszelkie koszty klientów, które następnie łączy się w jeden spójny budżet główny przedsiębiorstwa handlowego. Budżetowanie obejmuje cały szereg narzędzi rachunkowości zarządczej, której celem jest poprawa efektywności działania oraz egzekwowanie odpowiedzialności za działania wykonywane przez pracowników [Komorowski 1997].

W literaturze współczesnej spotkać można wiele uwag krytycznych [Nwagbara 2012; Hope, Fraser 2003; Libby, Lindsay 2003] pod adresem systemu budżetowania. Głównym czynnikiem ograniczającym budżetowanie jest wartość sprzedaży [Marecki 2001], którą może osiągnąć przedsiębiorstwo handlowe. Ustalenie tej wartości jako pożądanej do osiągnięcia samo jest traktowane jako ograniczenie. Faktycznie w praktyce można spotkać liczne problemy związane z budżetowaniem, do których należą:

- istotne zagrożenie manipulacją prognoz dotyczących sprzedaży (zaniżanie) oraz zawiżanie szacunków dotyczących kosztów, dokonywane przez pracowników uczestniczących w procesie konstruowania budżetów;
- zużywanie wszystkich zasobów przewidzianych w budżecie przed końcem okresu budżetowego, aby nie stracić możliwości uzyskania co najmniej tych samych wartości w kolejnym okresie budżetowym;
- podejmowanie działań, które prowadzą do realizacji budżetu za wszelką cenę bez zwracania uwagi na konsekwencje długoterminowe;
- stosowanie zbędnych zachęt w celu skłonienia klientów do dokonania zakupów towarów przed końcem okresu budżetowego, tak aby wykonać budżet;
- przesuwanie dokonania sprzedaży na okresy późniejsze, tak aby przychód został zrealizowany w kolejnym okresie, jeżeli założenia obecnego okresu zostały zrealizowane, co również ma spowodować łatwiejszą realizację budżetu w okresie przyszłym.

Jednak mimo tych problemów budżetowanie jest ważnym elementem systemu zarządzania przedsiębiorstwami. Jeżeli przedsiębiorstwa handlowe będą traktować budżetowanie jako element zamkniętej pętli z efektem ciągłego uczenia się (benchmarking wewnętrzny), to system budżetowania będzie w stanie w pozytywny

sposób wspierać decyzje zarządzających w tych przedsiębiorstwach. Miejsce budżetowania w pętli uczenia się przedstawia rysunek 1.



Rys. 1. Pętla uczenia się z systemem budżetowania

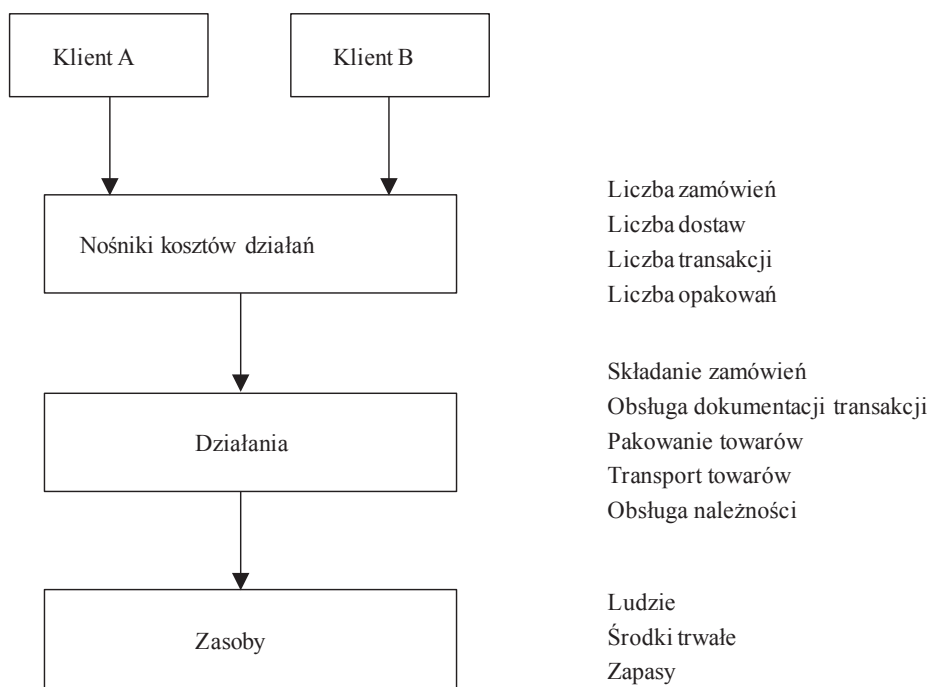
Źródło: opracowanie własne.

W systemie budżetowania nie można się koncentrować tylko na budżetach. Trzeba pamiętać, że jest to spójny system, w którym występuje wiele zintegrowanych z sobą elementów, i pominięcie któregoś z nich spowoduje, że budżetowanie nie będzie spełniało swoich funkcji.

### 3. Integracja budżetowania z rachunkiem kosztów działań

Nie tylko w stosunku do systemu budżetowania są zgłaszane zastrzeżenia, krytyka dotyczy także tradycyjnych rachunków kosztów. Z tego powodu, aby mierzyć rentowność relacji z klientami, należy starać się wypracować model, w którym będzie się ograniczać niekorzystne cechy stosowanych metod rachunkowości zarządczej. Takim modelem jest integracja rachunku kosztów klienta, opartego na działaniach z budżetowaniem. Ogólna koncepcja integracji rachunku kosztów działań z budżetowaniem została nazwana przez R.S. Kaplana i R. Coopera budżetowaniem opartym na działaniach (*activity-based budgeting*, ABB) [Kaplan, Cooper 1998]. Według tych autorów budżetowanie oparte na działaniach jest odwróconą koncepcją rachunku kosztów działań, w której zależności przyczynowo-skutkowe charakterystyczne dla tego rachunku rozpatrywane są w odwrotnej kolejności.

Tworząc model dostosowany do specyfiki przedsiębiorstwa handlowego i rachunku kosztów klienta, w pierwszej kolejności należy zidentyfikować zasoby wykorzystywane przez określone działania, których zużycie jest kosztami tych działań, a następnie koszty działań rozliczyć się na poszczególnych klientach. Rozliczenie to musi uwzględniać indywidualne potrzeby poszczególnych klientów. W ramach koncepcji budżetowania kosztów klientów opartego na działaniach punktem wyjścia są klienci, dla których określa się zapotrzebowanie na działania, a następnie ustala się koszty potrzebnych do realizacji tych działań zasobów. Sekwencję wykonywanych procedur w ramach budżetowania kosztów klientów opartego na działaniach przedstawia rysunek 2.



**Rys. 2.** Budżetowanie kosztów klientów oparte na działaniach

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Kaplan, Cooper 1998; Świdarska 2002].

Budżetowanie kosztów klienta oparte na działaniach można przedstawić bardziej szczegółowo, dostosowując do wymagań tej integracji kolejne etapy budżetowania opartego na działaniach podane przez R.S. Kaplana i R. Coopera [1998]:

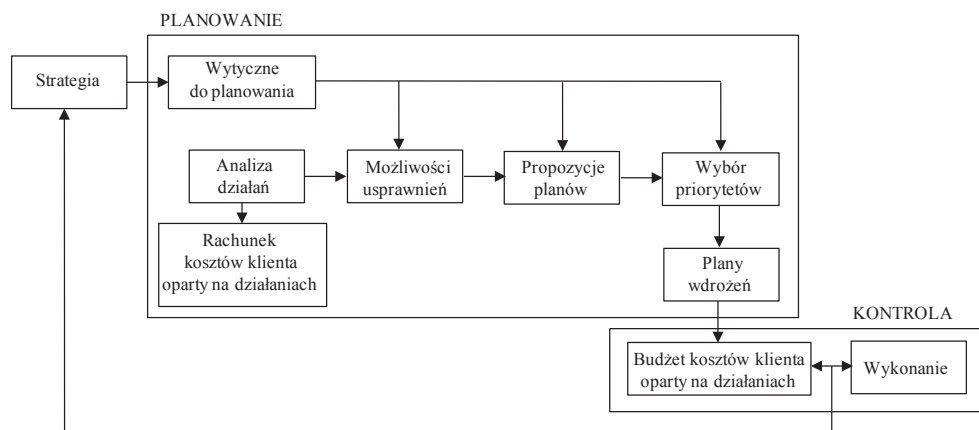
- oszacowanie przewidywanej w następnym okresie wielkości sprzedaży dla poszczególnych klientów;
- prognozowanie zapotrzebowania na działania organizacyjne;
- obliczanie zapotrzebowania na zasoby potrzebne do wykonywania działań;

- ustalenie rzeczywistego zaopatrzenia w zasoby, umożliwiającego realizację ustalonego zapotrzebowania;
- ustalenie zdolności przerobowej w odniesieniu do działania.

Budżetowanie kosztów klienta oparte na działaniach daje menedżerom informacje potrzebne do przekształcenia prawie wszystkich kosztów organizacyjnych w koszty zmienne, które w istocie są w większym stopniu zależne od działań skierowanych wobec klientów.

Według R.S. Kaplana i R. Coopera [2008] budżetowanie oparte na działaniach pomaga zwalczyć główne wady budżetowania tradycyjnego. W ramach budżetowania tradycyjnego osoby odpowiedzialne za sporządzenie budżetów nieustannie dążą do zwiększania zasobów, natomiast zarządzający starają się ograniczyć wzrost zużycia zasobów i ponoszone w związku z tym koszty. W rezultacie sporządzanie budżetów jest oparte na koncepcji budżetowania przyrostowego. Natomiast budżetowanie oparte na działaniach pozwala w większym stopniu opierać budżety na danych rzeczywistych, a nie na sile przetargowej między osobami sporządzającymi budżety a zarządzającymi. Jednak również oni przewidują konieczność wykonania kompleksowego budżetowania co najmniej raz do roku, a w sytuacji budżetowania kroczącego częściej, kwartalnie, wybiegając pięć czy sześć okresów naprzód.

Bardziej szczegółowo *activity-based budgeting* przedstawiają J.A. Brimson i J. Antos [1994], którzy definiują to pojęcie jako proces planowania i sterowania wykonywanymi w przedsiębiorstwie działaniami po to, by uzyskać efektywny pod względem kosztów budżet, uwzględniający prognozy zapotrzebowania na zasoby oraz pozwalający osiągać cele strategiczne. Model budżetowania opartego na działaniach zintegrowany z rachunkiem kosztów klienta przedstawia rysunek 3.



**Rys. 3.** Model budżetowania kosztów klientów oparty na działaniach

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Brimson, Fraser 1991; Lucey 2003].

Model ten jest bezpośrednio powiązany ze strategicznymi celami przedsiębiorstwa handlowego. Istotnym elementem tej koncepcji jest kontrola [Nowak, Nita 2010], która powinna mieć charakter partycypacyjny, co ma za zadanie zapewnić ciągle doskonalenie działań wykonywanych w relacjach z klientami.

Rozwijając koncepcję opracowaną przez J.A. Brimsona i J. Antosa [1994] przez ukierunkowanie jej na klientów, można przedstawić etapy budżetowania kosztów klientów opartego na działaniach:

- rozpoczęcie procesu *activity-based budgeting* w momencie rozpoznania potrzeb klientów;
- wykorzystanie potrzeb klientów jako determinantów w formułowaniu strategii, która zapewni zaspokojenie tych potrzeb;
- sporządzenie prognozy sprzedaży towarów oraz określenie niezbędnych zasobów do zrealizowania tych prognoz;
- komunikowanie poszczególnym kierownikom wytycznych do planowania w celu określenia docelowych poziomów wykonywanych działań;
- identyfikacja wspólnych działań związanych z relacjami z klientami, które oddziałują na wspólne zasoby i w związku z tym muszą być koordynowane, tak aby każdy z menedżerów mógł poprawić swoje działania w relacjach z klientami;
- określenie działań ukierunkowanych na poprawę działań generujących wartość dla klientów;
- analiza inwestycji oparta na działaniach, obejmująca ocenę projektów ukierunkowaną na wybór tych projektów, które ułatwią osiągnięcie celów organizacji i zaspokajanie potrzeb klientów;
- dobór działań i zasobów oraz ich prezentacja w budżecie.

Integracja rachunku kosztów klienta opartego na działaniach z budżetowaniem pozwala na uniknięcie wad tradycyjnego rachunku kosztów oraz tradycyjnego budżetowania. Korzyści wynikające z zastosowania budżetowania wykorzystującego rachunek kosztów klienta oparty na działaniach dotyczą głównie możliwości elastycznego określania faktycznego zapotrzebowania zasobów do realizacji działań. W takiej sytuacji łatwiej jest również identyfikować i egzekwować odpowiedzialność poszczególnych pracowników i kierowników zespołów pracowniczych za wykonywanie działań w relacjach z klientami. Budżetowanie kosztów klientów oparte na działaniach umożliwi także zrozumienie mechanizmu, zgodnie z którym realizacja usługi handlowej w relacjach z danym klientem wywołuje zapotrzebowanie na określone (charakterystyczne dla tego klienta) działania, w których zużywane są zasoby. Na tym etapie okazać się może, że przedsiębiorstwo handlowe dysponuje zbyt dużymi zasobami, których nie potrzebuje, lub zbyt małymi, uniemożliwiającymi zaspokojenie potrzeb klienta.



## 4. Zakończenie

Budżetowanie kosztów klienta oparte na działaniach usprawnia kontrolę wykorzystania zasobów, sprzyja eliminowaniu działań nietworzących wartości dla klientów oraz umożliwia podejmowanie działań korygujących, których zadaniem jest realizacja celów strategicznych przedsiębiorstw handlowych. Z punktu widzenia kosztów klientów istotne jest, że *activity-based budgeting* ukierunkowany na klienta umożliwia redukcję zapotrzebowania na wykonywanie działań w relacjach z klientami bez ograniczania potrzeb klientów.

Niezwykle cenną cechą integracji rachunku kosztów klienta z budżetowaniem jest powiązanie strategii przedsiębiorstwa handlowego z działaniami ujętymi w budżetach, przy jednoczesnym dostosowywaniu zakresu funkcjonowania przedsiębiorstwa handlowego tak, aby zostały osiągnięte cele finansowe tego przedsiębiorstwa.

Integrację budżetowania kosztów klientów z rachunkiem kosztów działań należy ocenić pozytywnie. Po integracji tych metod rachunkowości zarządczej należy spodziewać się zwiększenia istotnych informacji, które przedsiębiorstwa handlowe będą mogły wykorzystać we wspomaganiu decyzji maksymalizujących rentowność relacji z klientami. Celem integracji rachunku kosztów klienta z innymi metodami rachunkowości zarządczej jest uzyskanie znacznie większych korzyści niż przy oddzielnym stosowaniu każdego z tych rachunków. Należy zatem prowadzić badania dotyczące możliwości integracji kolejnych metod rachunkowości zarządczej w celu uzyskania pożądaných w przedsiębiorstwach efektów.

## Literatura

- Bochenek M., 2015, *Rachunek kosztów docelowych jako nowoczesne narzędzie rachunkowości zarządczej*, [w:] G. Lew (red.), *Rachunkowość instrumentem zarządzania jednostek gospodarczych i instytucji*, Oficyna Wydawnicza Politechniki Rzeszowskiej, Rzeszów.
- Bochenek M., 2016, *Rachunek kosztów jakości*, [w:] G. Lew (red.), *Wyzwania współczesnej rachunkowości. Teoria a praktyka*, Oficyna Wydawnicza Politechniki Rzeszowskiej, Rzeszów.
- Brimson J.A., Antos J., 1994, *Activity-Based Management: for Service Industries, Government Entities, and Nonprofit Organisations*, John Wiley & Sons, New York.
- Brimson J.A., Fraser R., 1991, *The Key Feature of ABB*, *Management Accounting*, January, vol. 69, no 1.
- Chłodnicka H., 2017, *Wpływ konsolidacji na ocenę grupy kapitałowej*, [w:] R. Kowalak, M. Kowalewski, P. Bednarek (red.), *Dylematy zarządzania kosztami i dokonania*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 472, Wrocław.
- Chłodnicka H., Zimon G., 2013, *Analiza kosztów w przedsiębiorstwach tworzących grupy zakupowe*, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, z. 765 (61), Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.

- Dylewski M., Filipiak B., Szczypa P., 2007, *Budżetowanie w przedsiębiorstwie. Aspekty rachunkowe, finansowe i zarządcze*, CeDeWu, Warszawa.
- Hope J., Fraser R., 2003, *Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*, Harvard Business School, Boston.
- Kaplan R.S., Anderson S.R., 2008, *Rachunek kosztów działań sterowanych czasem*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Kaplan R.S., Cooper R., 1998, *Cost and Effect. Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*, Harvard Business School Press, Harvard.
- Komorowski J., 1997, *Budżetowanie jako metoda zarządzania przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Kotapski R., 2014, *Budżetowanie w zarządzaniu przedsiębiorstwem budowlano-montażowym*, Marina, Wrocław.
- Lew A., 2012, *Zarządcze walory tradycyjnego rachunku kosztów*, [w:] E. Nowak, M. Nieplowicz (red.), *Instrumenty zarządzania kosztami i dokonaniem*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 252, Wrocław.
- Lew A., 2016, *Ryzyko istotnego zniekształcenia jako element badania przychodów i kosztów przez biegłego rewidenta*, [w:] E. Nowak, M. Kowalewski, M. Nieplowicz (red.), *Rachunkowość a controlling*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 440, Wrocław.
- Lew G., 2004, *Controlling przedsiębiorstw handlowych*, Difin, Warszawa.
- Lew G., 2015, *Rachunek kosztów klienta w zarządzaniu przedsiębiorstwem handlowym*, Oficyna Wydawnicza Politechniki Rzeszowskiej, Rzeszów.
- Lew G., 2016, *Ogólny model rachunku kosztów klienta*, Humanities and Social Sciences, Quarterly, vol. XXI, Research Journal, no 23, Publishing House of Rzeszow University of Technology, Rzeszów.
- Libby T., Lindsay R.M., 2003, *Budgeting – an unnecessary evil*, CMA Management, vol. 77, issue 1, March.
- Lucey T., 2003, *Management Accounting*, 5th edition, Continuum, London–New York.
- Marecki K., 2001, *Rachunkowość menedżerska w gospodarce finansowej przedsiębiorstwa*, Difin, Warszawa.
- Maruszewska E.W., 2014, *Alokacja kosztów pośrednich – etyka w rachunkowości zarządczej*, [w:] R. Kowalak, M. Kowalewski, P. Bednarek (red.), *Dylematy zarządzania kosztami i dokonaniem*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 472, Wrocław.
- Nowak E. (red.), 2002, *Budżetowanie kosztów przedsiębiorstwa*, ODDK, Gdańsk 2002.
- Nowak E., Nita B. (red.), 2010, *Budżetowanie w przedsiębiorstwie*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Nwagbara U., 2012, *Beyond the Allure Of Budgeting: Assessing Thesuitability of Budget for Organisational Performance in the 21St Century*, Polish Journal of Management Studies, vol. 5, Częstochowa.
- Proctor R., 2009, *Managerial Accounting for Business Decisions*, Prentice Hall, Third edition, London.
- Szczypa P., 2008, *Rachunkowość zarządcza: klucz do sukcesu*, CeDeWu, Warszawa.
- Szczypa P., 2015, *Koncepcja pomiaru osiągnięć w Pol-Eko Aparatura spółka jawna*, [w:] E. Nowak, M. Kowalewski (red.), *Zarządzanie kosztami i dokonaniem*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 398, Wrocław.
- Świdorska G.K. (red.), 2002, *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. 2, Difin, Warszawa.
- Walińska E., Urbanek P. (red.), 2000, *Rachunkowość zarządcza*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Łódź.
- Wnuk-Pel T., 2006, *Zarządzanie rentownością. Budżetowanie i kontrola. Activity Based Costing Management*, Difin, Warszawa.
- Zimon G., 2016, *Accounting tools vs. logistics costs control in a trading company*, LOGFORUM, z. 12 (2).